



Skatteetaten

Returadresse:  
Postboks 9200 Grønland, N-0134 OSLO

Vår dato  
29. september 2020

Din dato

Saksbehandler  
Beathe K. Woxholt

Din referanse

Telefon

Vår referanse

Postadresse

Nærings- og fiskeridepartementet  
Postboks 8090 Dep  
0032 OSLO

## Forslag til ny lov om nasjonale prosedyrer i saker om offentlig støtte

Vi viser til høringsbrev av 24. juni 2020 og tilhørende høringsnotat med forslag til ny lov om nasjonale prosedyrer i saker om offentlig støtte (støtteloven). Høringsfristen er 1. oktober 2020.

Nærings- og fiskeridepartementet uttaler i kapittel 1 at dagens regelverk fremstår som uklart og lite brukervennlig, og at det er nødvendig med en helhetlig gjennomgang av regelverket. Skattedirektoratet slutter seg til dette. Skattedirektoratet ser det som hensiktsmessig at det innføres en ny støttelov, men bemerker at forslaget i liten grad er tilpasset offentlig støtte som gis gjennom skatte- eller avgiftsordninger.

Nedenfor følger Skattedirektoratets kommentarer til høringsnotatet. Under punkt 1 fremkommer enkelte overordnede merknader. Videre under punkt 2 gis det særskilte kommentarer til enkelte deler av høringsforslaget. Avslutningsvis under punkt 3 anbefaler direktoratet at det bør utredes om tilbakeføring av offentlig støtte på skatte- og avgiftsområdet kan reguleres av skatteforvaltningsloven.

### 1. Generelt

Det uttales at hovedmålet med lovforslaget er å sikre en klar og helhetlig regulering av de nasjonale prosedyrene som kommer til anvendelse i saker som gjelder offentlig støtte, og at forslaget ikke er ment å skulle regulere materielle regler.

Skattedirektoratet finner lovforslaget lite tilpasset offentlig støtte som gis i form av skatte- eller avgiftsordninger. Skatteetaten forvalter i dag totalt 29 ulike ordninger innenfor skatt og avgift som er offentlig støtte etter EØS-regelverket<sup>1</sup>. I 2017 ble 74 pst. av totalt ca. 30 milliarder kroner av all utdelt støtte fra den norske stat tildelt gjennom ulike skatte- og avgiftslettelser som forvaltes av Skatteetaten<sup>2</sup>. Skattedirektoratet bemerker at det er en

<sup>1</sup> Støtte knyttet til særavgift utgjør 13 ordninger, direkte skatt har 11 ordninger (herunder er tre ordninger knyttet til arbeidsgiveravgift), mens MVA har 4 ordninger. Av disse er 12 ordninger unntatt etter Gruppeunntaksforordningen, 15 ordninger er notifiserte, mens det er 1 som er unntatt etter reglene for bagatellmessig støtte.

<sup>2</sup> se NOU 2019: 8 pkt. 8.1.2



del særegne forhold som gjør seg gjeldende for skatt og avgift, og at dette i liten grad synes hensyntatt i lovforslaget. Dette kan skape store utfordringer ved praktisering av de foreslåtte reglene.

Den tradisjonelle tilnærmingen av statsstøtteordninger er at støtten gis gjennom en søknadsprosess der støttemottaker i søknaden godtgjør at vilkårene er oppfylt. Støttegiver saksbehandler søknaden. Dersom støttegiver finner at alle vilkårene er oppfylt, fatter støttegiver et enkeltvedtak om å gi støtte.

Offentlig støtte på skatte- og avgiftsområdet gis i form av fordeler, som f.eks. gunstig skatteregime, fradragregler, gunstige avskrivningsregler, unntaks- eller fritaksregler eller bruk av reduserte satser, som normalt egenfastsettes gjennom skattemeldingen. Støtten gis dermed som den klare hovedregel ved den ordinære skatte- og avgiftsfastsettelsen, og det er få støtteordninger som gis gjennom saksbehandling av en søknad og påfølgende enkeltvedtak.<sup>3</sup>

Saksbehandlingsregler på skatte- og avgiftsområdet er gitt i skatteforvaltningsloven. Skatte- og avgiftsforvaltningen er masseforvaltning som er basert på den skattepliktiges egenfastsetting. Det vil si at skattefastsettingen normalt ikke skjer ved enkeltvedtak. Myndighetsfastsetting gjennom vedtak er aktuelt der den skattepliktige ikke har foretatt egenfastsetting eller egenfastsettingen overprøves av skattemyndighetene.

Ettersom skatteforvaltningsloven er basert på et egenfastsettingsystem, er det den skattepliktige selv som er ansvarlig for å anvende skatte- og avgiftsreglene. Den skattepliktige må vurdere om vilkårene for riktig avskrivningssats, eventuelle fradrag, unntak eller fritak, eller bruk av redusert sats er oppfylt, eller om virksomheten fyller vilkårene for særskatteordninger som for eksempel rederiskatteordningen. Myndighetenes prøving av vilkårene skjer gjennom kontroll av egenfastsettingen. Dette gjelder også kontroll av om vilkår etter EØS-regelverket er oppfylt.

Ettersom støtte i form av skatte- og avgiftsordninger i stor grad gis gjennom materielle skatte- og avgiftsregler basert på egenfastsettingen, der vilkår ikke kontrolleres på tildelingstidspunktet, men kan være gjenstand for etterkontroller, synes lovforslaget i liten grad å være tilpasset støtteordninger innenfor skatt og avgift.

## **2. Kommentarer til utkast til ny støttelov**

### **2.1 Lovens formål og virkeområde, høringsnotatet punkt 3**

Nærings- og fiskeridepartementet foreslår å ikke definere begreper fra de materielle EØS-støttereglene i loven. Vi påpeker at det ofte er et stort behov for å få klarhet i innholdet også i de materielle reglene på området.

Dersom loven gjøres til en ren prosedyrelov er det derfor viktig at departementet i det videre også har fokus på hvordan man senere skal formidle informasjon om det materielle regelverket. Ettersom lovens kottittel er

---

<sup>3</sup> På særavgiftsområdet gjennomføres noen støtteordninger ved søknad til skattekontoret om refusjon av betalt avgift: redusert grunnavgift på mineralolje til treforedlingsindustrien, redusert grunnavgift på mineralolje til pigmentindustrien, fritak CO<sub>2</sub>-avgift på mineralolje og bensin som leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven og fritak/ redusert CO<sub>2</sub>-avgift på gass til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimakvoteloven. I tillegg har Skattefunn en todelt prosess der forskningsprosjektet i forkant av krav gjennom skattemeldingen må være godkjent av Forskningsrådet.



støtteloven, indikerer dette at loven også skal inneholde bestemmelser som omfatter materielt støtteregelverk. Lovens korttittel bør gjenspeile innholdet, det foreslås derfor at korttittel endres til støtteprosessloven.

## **2.2 Opplysningsplikt og informasjonsoppbevaring, høringsnotatet punkt 4.3**

Det er i § 6 femte ledd foreslått å regulere støttegivers plikt til å oppbevare opplysninger om tildeling av offentlig støtte i minst ti år. Videre fremkommer det at opplysninger som gjelder støtteordninger, skal oppbevares i minst ti år etter siste tildeling under støtteordningen.

### *a. Oppbevaring hos Skatteetaten*

Alle EØS-rettslige grunnlag for tildeling av støtte krever at all informasjon som er nødvendig for å bevise at vilkårene for å tildele støtte etter ordningen er oppfylt (for hver enkelt tildeling), oppbevares i minst ti år.

Av Gruppeunntaket art. 12 nr. 2 fremkommer det at opplysningen som innhentes i forbindelse med kontroller av støtte som gis automatisk gjennom skattesystemet, skal oppbevares i minst ti år. I slike tilfeller løper fristen fra kontrolldato. Støttegiver må altså ha et system som sikrer at all nødvendig informasjon oppbevares i den angitte tidsperioden for støtteordninger som faller inn under Gruppeunntaksforordningen. Når det gjelder ordninger som notifiseres til EFTAS overvåkningsorgan (ESA) fremkommer den samme plikten av det generelle notifikasjonsskjema punkt 9.

Skatteetaten oppbevarer dokumentasjon av opplysninger som mottas i forbindelse med avdekkingskontroller i ti år. Ettersom mange støtteordninger gis gjennom skatte- og avgiftsfordeler som i stor grad tildeles etter egenfastsetting, føres det ikke kontroll på tildelingstidspunktet om alle vilkår er oppfylt. Kontrollene baserer seg på utplukk jf. Gruppeunntaket art. 12 nr. 2. Dette innebærer at i den grad ESA ønsker å foreta kontroll av andre virksomheter enn de Skatteetaten har kontrollert, vil ikke etaten inneha alle nødvendige opplysninger som er nødvendig for at ESA skal kunne kontrollere om alle EØS-rettslige vilkår er oppfylt.

### *b. Oppbevaring hos støttemottaker*

Ettersom ESA kan foreta kontroll ti år tilbake av foretak som Skatteetaten ikke har kontrollert, må støttemottaker oppbevare relevante opplysninger. I mange tilfeller er det nødvendig å ha tilgang til virksomhetens bokføring og regnskap for å kunne undersøke om vilkår for lovlig støtte er oppfylt, f.eks. kontrollere om foretaket var i "økonomiske vanskeligheter". Skattedirektoratet ser noen utfordringer i gjeldende regelverk for bokføring knyttet til tiårsfristen i støtteregelverket., f.eks. Gruppeunntaket artikkel 12.

Hovedregelen om oppbevaring etter bokføringsloven § 13 annet ledd er at regnskapsmateriale, som nevnt i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 - 4 (primærdokumentasjon), skal oppbevares i fem år. Etter § 13 femte ledd kan Finansdepartementet i forskrift fastsette krav om lengre oppbevaringstid for nærmere angitte typer primærdokumentasjon enn det som følger av annet ledd når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Bokføringsforskriften § 7-3 inneholder slike unntak fra bokføringslovens hovedregel om oppbevaringstid.



For at bokføringsregelverket skal bli i overenstemmelse med kravet i støtteregeverket bør antagelig bokføringsregelverket endres slik at bokføringspliktige som mottar statsstøtte, er pliktig til å oppbevare dokumentasjon som er nødvendig for å godtgjøre at alle vilkår i statsstøttereguleringene er oppfylt i ti år.

Når det gjelder særavgifter er særavgiftssystemet i dag innrettet slik at opplysningene om tildelt støtte kan finnes hos noen andre enn Skatteetaten. Dette har sammenheng med at registrert avgiftspliktig, som leverer skattemelding for særavgifter, og støttemottaker ikke alltid er sammenfallende. Dette gjelder støtteordninger som gjennomføres som direkte fritak eller reduksjoner ved at registrert avgiftspliktig virksomhet leverer til avgiftsfrie formål – uten avgift – mot erklæring fra fritaksberettiget bruker (støttemottaker). Her er det registrert avgiftspliktig virksomhet som sitter på opplysninger om støttemottaker, ikke Skatteetaten. For disse ordningene har ikke Skatteetaten oversikt over hvem som er støttemottaker, men må innhente dette fra den registrerte virksomheten som er et mellomledd mellom støttemottaker og Skatteetaten.

Bestemmelsen slik denne er foreslått, etterlater tvil om det er tilstrekkelig at opplysninger om tildeling av støtte kan innhentes fra støttemottaker eller andre, f.eks. i forbindelse med en etterfølgende kontroll eller spørsmål fra ESA, eller om støttegiver plikter å oppbevare slik dokumentasjon også i tilfeller der Skatteetaten ikke har foretatt kontroll.

### **2.3 Registreringsplikt i Registeret for offentlig støtte, høringsnotatet punkt 4.2**

Departementet finner det vanskelig å anbefale en utvidelse av registreringsplikt i Registeret for offentlig støtte, men ber om høringsinstansenes syn på dette.

Skattedirektoratet finner det i utgangspunktet positivt å ha et register som gir full oversikt over samtlige støttetildelinger, da dette vil bidra til at de ulike støtteordningene blir mer transparente. I tilfeller der støtte gis i form av skatte- og avgiftsfordeler har Skatteetaten et stort antall støttemottakere, og det antas å bli meget ressurskrevende dersom samtlige tildelinger skal registreres i registeret. Dette gjelder særlig i de tilfeller der opplysningene om tildelt støtte finnes hos andre enn hos Skatteetaten, slik som f.eks. tilfellet er for enkelte særavgiftsordninger som gjennomføres som direkte fritak/reduksjoner. Her finnes opplysninger om støttemottaker hos registrert avgiftspliktig virksomhet.

Videre er direktoratet usikker på hvorvidt en slik økt rapportering vil kunne fylle behov for informasjon om eventuell annen støtte som støttemottakeren har blitt tildelt. Registeret har ikke lagt opp til umiddelbar meldeplikt for støttegiver, og det vil være et etterslep på registrering. Av forskrift om registrering av offentlig støtte<sup>4</sup> følger ulike meldefrister for registrering. Støtte gitt som skatte- eller avgiftsfordel anses tildelt 31. desember det året støtten er mottatt, og meldefristen til registeret er innen ett år etter at støtten er mottatt. Fremgår opplysningene om skatte- eller avgiftsfordelen av innleverte omsetningsoppgaver eller annen periodisk rapportering, skal støtten meldes til registeret innen ett år fra 31. desember i det året støtten er mottatt. Meldefrist for annen støtte som gis som enkeltvedtak har en 6 månedersfrist, se forskriften §§ 3 og 4. Dette betyr at et mer omfattende register neppe vil kunne oppfylle støttegivers behov for informasjon om eventuell annen støtte som støttemottaker har blitt tildelt. Registeret gir ikke tilstrekkelig sikkerhet for at all støtte er registrert på tildelingstidspunktet. Dette er opplysninger

---

<sup>4</sup> FOR-2016-06-29-834



støttegiver i alle tilfeller må innhente før støtte kan tildeles, for å sikre at støttemottaker samlet sett ikke mottar mer offentlig støtte enn regelverket tillater.

#### **2.4 Forvaltning av støtteordninger, høringsnotatet punkt 5.4**

I forslag til ny støttelov § 7 første ledd fremkommer det at støttegiver skal kontrollere at tildeling av støtte skjer i samsvar med de vilkår som er fastsatt i det EØS-rettslige grunnlaget for støtten. Dette synes, slik det står i lovteksten, å forutsette at støttegiver som hovedregel skal kontrollere at alle relevante vilkår er oppfylt *før* hver enkelt støttetildeling.

For automatiske skatte- og avgiftsfordeler som faller inn under Gruppeunntaksforordningen, fremkommer det imidlertid av støtteregelverket at etterhåndskontroll kan være tilstrekkelig, jf. Gruppeunntaket artikkel 12 nr. 2.

Skattedirektoratet bemerker at Skatteetaten også forvalter flere støtteordningene som ikke er hjemlet i Gruppeunntaksforordningen, men som er notifisert og godkjent av ESA. Det antas at også de støtteordningene, som forvaltes via skattemeldingen der støtten gis gjennom de skattepliktiges egenfastsetting, har samme krav til etterhåndskontroll som ordninger innenfor Gruppeunntaksforordningen, slik at etterhåndskontroll er tilstrekkelig

Skattedirektoratet mener at dette bør omtales nærmere i høringsnotatet, og bør fremkomme av lovteksten.

#### **2.5 Tilbakeføring av ulovlig støtte, høringsnotatet punkt 6.2**

I § 11 er det foreslått en bestemmelse om tilbakeføring av ulovlig støtte. Her fremkommer det at støttegiver skal kreve at offentlig støtte som er gitt i strid med § 4 skal tilbakeføres. Etter § 4 fremkommer det regler om meldeplikt mv. og iverksettelsesforbud. Kjernen i dette er at støttegiver er forpliktet til å melde inn støtte på forhånd, med unntak for ordninger under Gruppeunntaksforordningen, og at meldepliktig støtte ikke kan utdeles før ESA har godkjent støtteordningen.

Hva som er ulovlig støtte er definert i § 3 nr. 6, hvor det fremkommer at ulovlig støtte er ny støtte som er iverksatt i strid med iverksettelsesforbudet.

I høringsnotatet under punkt 6.2.1, som gjelder tilbakeføring av ulovlig støtte og Norges EØS-rettslige forpliktelser, fremkommer det at det ved tildeling av ulovlig støtte inntreer en plikt for Norge til å sørge for at den ulovlige støtten tilbakeføres, og at ulovlig støtte er støtte som er iverksatt i strid med iverksettelsesforbudet. Videre sies det at dette også omfatter støtte som tildeles under en godkjent støtteordning, *men i strid med vilkårene i ESAs godkjenning*. I et slikt tilfelle anses tildelingen ikke som innmeldt til og godkjent av ESA.

Videre pekes det på at den EØS-rettslige tilbakeføringsplikten gjelder uavhengig av om ESA har fattet vedtak om tilbakeføring eller ikke, og at støttegiver er forpliktet til å kreve tilbake ulovlig støtte av eget initiativ dersom støttegiver avdekker at det er gitt ulovlig støtte. Det vises her til EU-domstolen i storkammer i sak C-349/17 Eesti Pagar, som gjaldt en sak hvor estiske myndigheter avdekket at vilkårene for bruk av Gruppeunntaket ikke var oppfylt og at støtten dermed var ulovlig, og hvor retten kom til at det da forelå en tilbakeføringsplikt.

Under "*Departementets vurdering*" i punkt 6.2.4 "*Lovhjemmel for tilbakebetaling av ulovlig støtte*" uttales det at:



*"Bestemmelsens første ledd første punktum slår uttrykkelig fast at støttegiver har en selvstendig tilbakekreivingsplikt. Bestemmelsen er utformet slik at det ikke skal være tvil om at støttegivers plikt til å kreve at støtte betales tilbake i prinsippet gjelder i ethvert tilfelle der ulovlig offentlig støtte avdekkes, og ikke bare der ESA har fattet vedtak om tilbakeføring."*

Det er her inntatt en fotnote som viser til Eesti Pagar-saken fra EU-domstolen som er referert til ovenfor.

Det fremkommer videre at støttemottakers korresponderende tilbakebetalingsplikt overfor støttegiver og krav om tilbakebetaling anses som et enkeltvedtak etter forvaltningsloven, samt at dette danner et selvstendig rettsgrunnlag for støttegivers krav overfor støttemottaker som dekker alle former for ulovlig støtte, uavhengig av tildelingsgrunnlag.

Skattedirektoratet vil påpeke at ordlyden i bestemmelsen tyder på at det kun er i tilfeller hvor det foreligger et brudd på meldeplikt eller iverksettelsesforbudet som medfører en slik ulovlig støtte at det skal fattes slikt vedtak som beskrevet i § 11. Av det som fremkommer av høringsnotatet, jf. punkt 6.2.1 og 6.2.4 ovenfor, kan det også se ut til at støtte gitt i strid med materielle vilkår i ESAs vedtak og Gruppeunntaksforordningen anses for å være i strid med iverksettelsesforbudet ettersom ordningen i et slikt tilfelle ikke er godkjent av ESA og således skulle vært meldt inn som en ny ordning.

For Skattedirektoratet er det noe uklart hvorvidt ny støttelov § 11 også er ment å regulere tilbakeføringskrav ved brudd på materielle støttevilkår på skatte- og avgiftsområdet, ettersom dette vil kunne tolkes for å være støtte gitt i strid med innmeldingsplikt og iverksettelsesforbudet. Dersom dette er tilfellet må skattemyndighetene fatte et selvstendig tilbakeføringskrav etter støtteloven § 11. Et slikt vedtak vil da, slik vi forstår det, følge forvaltningsloven og ikke skatteforvaltningsloven.

Skatteforvaltningslovens system er at uriktig fastsetting rettes gjennom den skattepliktiges egenretting etter skatteforvaltningsloven § 9-4, eller at skattemyndighetene endrer fastsettingen etter skatteforvaltningsloven kapittel 12. Skattefastsettingen kan være uriktig fordi et materielt vilkår ikke er oppfylt. I støttesaker kan man se for seg endring av fastsettelse som følge av at ESA kommer til at reglene ikke er i tråd med støtteregelverket. Når fastsettingen er uriktig, foretas det således en endring av den opprinnelige fastsettingen, forutsatt at vilkårene for endring i § 9-4 eller § 12-1 er oppfylt. Etter at fastsettingen er endret, foretas det et nytt skatteoppgjør som danner grunnlag for et eventuelt nytt skattekrav.

Endringsadgang er uttømmende regulert i skatteforvaltningsloven. Skatteforvaltningsloven gir ikke hjemmel til å fastsette en etterfølgende ny fastsetting som danner et selvstendig rettsgrunnlag for et tilbakebetalingskrav basert på en tidligere uriktig fastsetting. Den etterfølgende fastsettingen er en endring av den opprinnelige fastsettingen.

Høringsnotatets forslag om tilbakeføringsprosessen og prosessuelle krav innebærer et prinsipielt brudd på skatteforvaltningslovens system, både med hensyn til at saksbehandlingen i skatte- og avgiftsforvaltningen reguleres i skatteforvaltningsloven og fremgangsmåte for å gjenopprette en uriktig fastsetting (og derigjennom ulovlig støtte).



Å skille hva som er vedtak om tilbakeføring som følge av brudd på støttereglene og hva som er en endrings sak etter skatteforvaltningsloven, kan skape utfordringer. Om saken håndteres som en ulovlig støtte, vil saksbehandlingsreglene være forskjellig fra endringssaker etter de ordinære skatteforvaltningsreglene. Spørsmålet er om det lar seg gjøre å skille ut støtteregler fra andre regler i skatteloven, da støttereglene i mange tilfeller er inkorporert i den materielle regelen, og utgjør således et vilkår for skattefordelen som kreves.

#### Særlig vedrørende tildelingstidspunkt

Når det fattes vedtak om tilbakeføring av ulovlig støtte er det nødvendig å avklare hvilket tidspunkt den ulovlige støtten anses tildelt. Dette skaper særlige utfordringer på skatte- og avgiftsområdet. Det er ikke gitt noen definisjon om hva som menes med tildelingstidspunktet, men i notatet er dette omtalt som det tidspunktet da støttemottaker gis et rettslig bindende, uforbeholdent tilsagn om støtte. Skattedirektoratet ser i den forbindelse en del problemstillinger som ikke anses drøftet i tilstrekkelig grad.

For tilbakeføringskrav er det restitusjonshensynet som er sentralt.

Når det gjelder støtte som gis som løpende ytelser, er det uklart hvilket tidspunkt som skal legges til grunn som tildelingstidspunkt. Noen ytelser kreves i skattemeldingen som hurtigere avskrivning gjennom den årlige innlevering av skattemeldingen. Redusert arbeidsgiveravgift rapporteres månedlig, mens innbetaling er annen hver måned. Når det gjelder andre avgiftsfritak og unntak, er det flere alternative tidspunkt. Støtte kan anses gitt ved levering av en vare, ved fakturering, ved rapportering eller ved forfall av avgiften.

Når det gjelder Skattefunn, der tildelingskompetansen er delt mellom Forskningsrådet og Skatteetaten, har ESA uttalt at måletidspunktet for om foretaket er i økonomiske vansker er når Forskningsrådet godkjenner prosjektet som et Skattefunnprosjekt. Dersom dette også skal anses som tildelingstidspunktet, innebærer det at et tilbakesøkningskrav kan gjelde fra et tidspunkt lenge før et økonomisk beløp faktisk har kommet foretaket til gode og før foretaket vet støttebeløpets størrelse.

Ved ulovlig støtte som er gitt løpende ved skatte- og avgiftsfastsettelsen, er det et spørsmål om det skal fattes eget vedtak om tilbakeføring etter støtteleven § 11 for hver enkelt termin eller inntektsår. Forutsatt at den ulovlige støtten anses gitt det første året (for eksempel anskaffelsesåret) blir det et spørsmål om det er den nominelle verdien av støtten som skal kreves tilbake, eller om det skal foretas en diskontering for å finne nåverdien på tildelingstidspunktet.

I forskrift om registrering av offentlig støtte er det bestemmelser som sier noe om tildelingstidspunkt og meldeplikt til register for offentlig støtte. Støtte gitt som skatte- eller avgiftsfordel anses tildelt datoen 31. desember det året støtten er mottatt, se forskriften § 4. Det bør klargjøres om begrepet er ment å gi uttrykk for samme tidspunkt i disse to regelsettene.

#### **2.6 Tidspunkt for renteberegning, høringsnotatet punkt 6.3 – spørsmål knyttet til tildelingstidspunktet**

Formålet med tilbakeføring av støtte er restitusjonshensynet, gjennom å frata støttemottaker den økonomiske fordelten støttemottaker har fått gjennom den ulovlige støtten, og dermed gjenopprette konkurransesituasjonen slik den var før den ulovlige støtten ble gitt. Derfor er det også et krav om rentebetaling. Renter skal beregnes fra det tidspunkt støtten er tildelt og frem til betaling skjer.



Skattedirektoratet viser til det som er sagt over om tildelingstidspunkt og bemerker at de samme problemstillingene gjør seg gjeldende for beregning av renter.

### **2.7 Foreldelse og frist for å fremme krav om tilbakeføring, høringen punkt 6.3**

Det foreslås i støtteloven § 12 at krav om tilbakeføring av ulovlig støtte kan fattes i inntil tre år etter at støtten ble tildelt. Tidsbegrensningen gjelder ikke dersom ESA har fattet vedtak om tilbakeføring.

Dette innebærer i praksis at tilbakeføringskrav kan fattes inntil tre år etter tildelingen. I tilfeller der ESA har fattet vedtak om tilbakeføring gjelder det i praksis en tiårsfrist ettersom ESAs kompetanse til å pålegge tilbakeføring har en begrensning på ti år, jf. artikkel 15 i del II av ODA Protokoll 3.

Krav om tilbakeføring etter § 11 foreldes normalt etter tre år etter hovedregelen i foreldelsesloven § 2.

Ved uriktige skatte- og avgiftsfastsettelse gjelder det en generell endringsfrist på fem år etter skatteforvaltningsloven § 12-6. Endringskompetansen strekker seg dermed lenger enn treårsfristen når ESA ikke har fattet vedtak om tilbakeføring. Det er nødvendig å avklare forholdet mellom skattemyndighetenes generelle endringsadgang og vedtak om tilbakeføring etter støtteloven § 11, jf. § 12.

Der ESA har fattet vedtak om tilbakeføring kan skattemyndighetene fatte vedtak om tilbakeføring, selv om endringsfristen er oversittet. Dersom det er nødvendig å foreta korresponderende endringsfastsettelser, kan skattemyndighetene gjøre dette fem år tilbake i tid.

## **3. Skattedirektoratets anbefaling om regulering av tilbakeføring på skatte- og avgiftsområdet**

Når det gjelder tilbakeføringskrav på skatte- og avgiftsområdet og en regulering i ny støttelov § 11, har Skattedirektoratet påpekt at det oppstår en rekke vanskelige avgrensningsspørsmål mot skatteforvaltningsloven kapittel 12. Det medfører utfordringer knyttet til å beregne den økonomiske verdien av den ulovlige støtten ved ulovlige skatte- og avgiftsfordeler, særlig der fordelene strekker seg over flere terminer eller inntektsår. Videre ser vi at spørsmål om verdsettelse i underskuddsår og fremføring av underskudd kan skape særlige utfordringer alt etter hva som skal anses som tildelingstidspunkt, jf. våre kommentarer til tildelingstidspunktet i punkt 2.5. Det kan også oppstå behov for korresponderende endringer av fastsettingen, som for eksempel endring av (ulovlig) avskrivningsgrunnlag eller endring av fremførbart underskudd.

Regler om endring av skatte- og avgiftsfastsettingen i skatteforvaltningsloven kapittel 12 følger restitusjonsprinsippet. Det vil si at et endringsvedtak er basert på prinsippet om at endringsvedtaket utelukkende skal legge til grunn korrekt fastsetting for det aktuelle året eller terminen, uten ytterligere kompensasjon eller straffelement. Det er egne regler for renter ved nytt skatteoppgjør. Det er således det samme prinsippet som kommer til uttrykk i forslaget til støttelov § 11 og § 12, selv om den tekniske gjennomføringen er annerledes.





Skattedirektoratet anbefaler at det utredes nærmere om tilbakeføringskrav ved ulovlig støtte på skatte- og avgiftsområdet bør reguleres i skatteforvaltningsloven.

Med hilsen

Kari Alice Frønsdal  
fung. direktør  
Juridisk avdeling, Skattedirektoratet

Beathe K. Woxholt  
Seniorskattejurist